

DOBOS ISTVÁN

Közteherviselés és a visszterhes vagyonátruházási illeték társasági jogi kerülőútjai

Bevezetés

Az ingatlantulajdon átruházására irányuló, illetve azt előkészítő társasági jogi tranzakciók 1990-től napjainkig lényeges és gyakori részét alkotta (alkotja) a gyakorlati ügyvédi, adótanácsadói munkának,¹ azonban a kérdésre a jogirodalomban eddig nem helyeztek a téma fontosságához mértén kellő hangsúlyt. A probléma gyökere az Európai Unióban kiemelkedően magas, Magyarországon 2010. január 1-ig hatályban lévő 10 %-os visszterhes vagyonátruházási illetéknél keresendő. Egy adásvételi szerződés útján átruházott ingatlan esetében a vevőnek az illetéktörvény alapján 2010. január 1-ig az ingatlan forgalmi értéke után 10 %-ot kellett, 2010. január 1. után 4 %-ot kell megfizetni, visszterhes vagyonátruházási illeték jogcímén.² A kiemelkedően magas 10 %-os általános illetékkulcs miatt a gyakorlatban különböző illetékelkerülési-technikák alakultak ki,³ amelyek közül a társasági jogi „kerülőutak” képezik jelen tanulmány témáját. E kerülőutak a gazdasági társaságok átalakulása (szétválása), illetve a társasági-részesedésétátruházás 2010. január 1-ig fennálló illetékmentessége mentén kerültek „kikövezésre”.

Az illetékelkerülési technikák mellett a kérdés véleményem szerint a gazdasági alkotmányosság, azon belül a közteherviselés kötelezettségének szempontjából is vizsgálható, hiszen bizonyos, gazdasági társaságok tulajdonában álló, tipikusan nagyobb értékű ingatlanok esetében a később részletezett módokon a visszterhes vagyonátruházási illeték megfizetése elkerülhető volt 2010. január 1-ig, amelynek eredményeképpen a költségvetés jelentős bevé-

¹ Lásd: EGRI-REZI Katáin – EGRI István Iván: Szétválni csak pontosan, avagy a gazdasági társaságok szétválásáról. *Gazdaság és Jog* 11 (2011) 16.: „Nyilván fajsúlyos pénzügyi okokból részesítük ma is előnyben az ingatlanok megszerzésére a vevők a közvetlen adásvétel helyett, a cégek megvásárlását. A vétel előtt a portéka piacképességének biztosítása érdekében az eladók rendre úgy választják szét cégeiket, hogy az értékesíteni kívánt cég könyveibe relatíve tiszta vagyoni viszonyokat örökítsenek át. Tapasztalatunk szerint a vevők szemében a megvásárolandó cég jogelőd tartozásaiért viselt egyetemleges felelősségből fakadó potenciális kockázatok szinte eltörpülni látszanak a „kézzel fogható” közteher megtakarítással történő összehasonlítás során.”

² Illetékekről szóló 1990. évi XCIII törvény 18. § (1), 19. § (1), a továbbiakban: „illetéktörvény”.

³ Az illetékelkerülési technikákat lásd: DOBOS István: *Az ingatlantulajdon visszterhes vagyonátruházási illetéke az osztrák jog tükrében, különös tekintettel az elkerülésének társasági jogi lehetőségeire*. In: Király Miklós – Varga István (szerk): A XXIX: Országos Tudományos Diákköri Konferencia Állam- és Jogtudományi Szekciójának Díjnyertes dolgozatai II. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 2011. 763-797., illetve DOBOS István: *Ingatlanulajdonnal rendelkező gazdasági társaság társasági részesedésének átruházása és átalakulása illetékjogi szempontból*, I. Pécsi PhD Hallgatók Konferenciája Tanulmánykötet CD kiadvány, Pécs, 2011.

teli forrástól esett el Ezen időpont után, köszönhetően a pozitívként értékelhető törvény-módosításoknak, a társasági jogi kerülo utak szűkültek.

A közteherviselés, mint alkotmányos alapelv, tartalmának bemutatásakor a gazdasági alkotmányosság elméletéből, az Alkotmány, illetve a 2011. január 1-től hatályos Alaptörvény rendelkezéseiből, kell kiindulni, illetve figyelembe kell venni az eddig megjelent jog- és gazdaságtudományi álláspontokat, valamint az Alkotmánybíróság vonatkozó gyakorlatát is.

Közteherviselés kötelezettségének megjelenése⁴

Adam Smith (1776) fogalmazta meg először, hogy minden polgár a képességei szerint köteles az adózást viselni, az adó legyen általános, igazságos, olcsó és kényelmes. A közteherviselés a polgári forradalmak követelése. Hazánkban az általános közteherviselés felé tett első lépés a nemesek adómentessége elvének a megtörése volt a Széchenyi lánchíd építéséről szóló szerződést jóváhagyó törvényben.⁵ A szerződés kimondta, hogy a hídon az átkelőknek vámot kell majd fizetniük; mindenkinek, a nemeseknek is. Ez a nemesi előjogok csorbítását, a közteherviselés elvének a részleges bevezetését is jelentette.

Az 1848-as áprilisi törvények közül a VIII. tc. mondta ki, hogy az állam terheit a lakosok közösen viselik.⁶ Vagyis ezzel megszűnt a nemesség adómentessége, a közteherviselés általánossá vált, amivel jelentős új bevételi forrásra tett szert az állam, elősegítve a társadalmi különbségek csökkenését is. A közteherviselésen alapuló új adó kivetését 1848 novemberére irányozta elő a cikkely.

A szabadságharc leverését követően azonban a közadózás rendszerét elvetették. Kartális alkotmány hiányában csak néhány, az adórendszert jellemző körülményt érdemes megemlíteni. Az osztrák rendszer a parasztságra kétszer olyan súlyos terhet rótt, mint a nemességre. A tényleges jövedelmek megragadására a jövedelemadó 1868-tól, illetve 1909-től vezették be a Monarchiában, a vagyonadó heves ellenállásba ütközött. 1919-1945 között 170 jogcímen szedtek adót a polgároktól.

Az írott alkotmány megjelenésétől, 1949-től 1989. október 23-ig az Alkotmány nem tartalmazott a közteherviselésre vonatkozó rendelkezést.

A közteherviselés, mint a gazdasági alkotmányba tartozó kötelezettség

A gazdasági alkotmány jogi fogalmát szűkebb és tágabb értelemben értelmezhetjük. Tágabb értelemben a nemzetgazdasági értelemben felfogott gazdasági alkotmányra vonatkozó alapvető jogi normák rendszerezett összessége, a bennük megfogalmazódó célok, feladatok, jogszabályok, kötelezettségek, tilalmak, szervezeti és működési normák alkotják. Ennek megfelelően: minden jogszabály, amely a nemzetgazdaságban a gazdasági tevékenységet irányítja. A gazdasági alkotmány fogalomnak azonban létezik olyan alkotmányjogi szemléletű szűkebb megközelítése is, amely az alaptörvénybe foglalt gazdasági tárgyú rendelkezésekre vonatkozik. Ebben az értelmezésben: alkotmányos dokumentumban lefektetett jogtétel, amely a gazdaságot érinti.⁷

⁴ KLICSU László: Közteherviselés az új Alkotmányban c. tanulmánya alapján. *Pázmány Law Working Papers* 3 (2011) 1-7. Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Budapest <http://plw.jak.ppke.hu> (2011. 11. 16.).

⁵ 1840. évi 39. törvénycikk.

⁶ A törvény szövege szerint „Magyarország s a kapcsolt részek minden lakosai, minden közterheket különbség nélkül egyenlően és aránylagosan viselik.” Érdekesség, hogy a törvény egyetlen mondat, majd ezt követi három szakasz, amelyek szerint ki kell „dolgoztatni ideiglenesen az adózási kulcsot, és ezen kulcs szerint a kivetés más a legközelebbi közigazgatási évtől”, illetve egy „átmeneti rendelkezés”: a közigazgatási év elejéig (amely november 1-je), „a már kivetett közterhek behajtása elrendeljük” <http://www.1000ev.hu/index.php?a=3¶m=5276> (2011. 11. 16.).

⁷ DRINÓCZI Tímea: *Gazdasági alkotmány és gazdasági alapjogok*. Dialóg Campus, Budapest, 2007. 35.

A gazdasági alkotmány szempontjából kiemelkedően fontosak a gazdasági alkotmányhoz közvetlenül kapcsolódó alapjogok, alkotmányos elvek, illetve az ahhoz csak közvetetten tartozó, a gazdasági alapjogok gyakorlásának előfeltételéül szolgáló alkotmányjogi rendelkezések, valamint az egyes állami szerveknek a gazdasági életbe való beavatkozását meghatározó jogtételek. A gazdasági alkotmány alkotóelemeiből a következő jogokat szükséges feltétlenül kiemelni: A tulajdoni formák egyenjogúságát és egyenlő védelmét, a verseny szabadságát és a vállalkozás jogának elismerését, illetve a tulajdonhoz való jogot, vállalkozás jogát.

A gazdasági alkotmányba tartozó egyetlen kötelezettséget tartalmaz a magyar Alkotmány a közteherviselés kötelezettsége képeben.⁸ Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. A közteherviselés kötelezettségét az Alaptörvény közpénzeiről szóló fejezet 40. cikke tartalmazza, amely szerint: „A közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás és az időskori létbiztonság érdekében sarkalatos törvény határozza meg.”

A közteherviselési kötelezettség alapja tehát az Alaptörvényben található. Az adó⁹ rendeltetése elsődlegesen az, hogy a személyek az Alkotmány 70/I. §-a szerint jövedelmi és vagyoni viszonyaiknak megfelelően hozzájáruljanak a közterhekhez, azaz megteremtsék a pénzügyi fedezetet az állami szervek fenntartásához, illetőleg – az állami újrelosztás révén – a különböző közérdekű feladatok ellátásához. Az adó az állami gazdaságpolitikának fontos eszköze, amelynek segítségével a törvényalkotó direkt vagy indirekt módon orientálni tudja a gazdasági élet szereplőit az által, hogy bizonyos dolgokat vagy tevékenységei fajtákat adókötelezettség alá von, illetőleg nem von, további adókedvezményekben részesít vagy nem részesít.¹⁰ Ebből következően az államnak a kedvezmények és mentességek alkotmányossági megítélésével összefüggésben a gazdaságpolitikai, foglalkoztatáspolitikai és szociálpolitikai kérdésekben viszonylag nagy szabadsága van.¹¹

A mentességek és kedvezmények kérdése a gazdasági társaságok átalakulása során a 2010. január 1-ig hatályos illetékmentesség¹² szempontjából jelentős kérdés.

Közteherviselés az Alkotmányban és az Alaptörvényben

A 2011. december 31-ig hatályos Alkotmány 70/I. § szerint: „Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni”. Első látásra is megállapíthatóan a közteherviselés általános, mert mindenkire, így természetes és jogi személyekre, illetve jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekre is kiterjed, és arányos, mert az anyagi képességekhez igazodik, hiszen meg kell feleljen az adóalany jövedelmi és vagyoni viszonyainak. Az elvonás igazságosságának kérdéséhez tartozik, hogy az igazságos adó, az adóigazságosság mindenekelőtt egyenlőséget jelent, az adóprivilegiumok hiányát. Az adózásra úgy is lehet tekinteni, mint a gazdaság szabadságának az árára, vagyis az adózás nem korlátozza a szabadságnak, hanem éppen ellenkezőleg, a szabadság kifejeződése.

A hatályos alkotmányszöveg közteherviselési szabálya „csak” annyit mond, hogy mindenki „köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárul-

⁸ Uo. 75.

⁹ Ebben az összefüggésben az adó tágan értelmezendő, így az illeték is az adó főfogalma alá sorolandó e tanulmányban. Lásd: SIMON István (szerk): *Pénzügyi jog I.* Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 370-371.

¹⁰ 31/1998 ABH, 60/B/1998 ABH

¹¹ 44/1997. ABH, 620/B/1992. ABH, 60/B/1998 ABH, 31/1998. ABH, 61/1992. ABH

¹² Illetéktörvény. 26. § (1) h) (2010. január 1-ig hatályos változat)

ni”. Az állam költségeihez való hozzájárulásnak változatos formái alakultak ki. Nem lehet kizárni azt sem, hogy a hozzájárulás eddig nem látott új formái jelennek meg a jövőben. A közteherviselés megfogalmazása a hatályos Alkotmányban összességében rugalmas, sok mindent beenged e fogalom alá.

Szintén említést érdemel, hogy az Alkotmánybíróság gyakorlata a hatályos közteherviselési szabályból kiolvassa a teljesítőképesség szerinti adózás követelményét is, habár az adózás alkotmányos elvei alatt elsősorban az általánosság, egyenlőség és arányosság követelményeit értik. Mind az egyenlőség, mind az arányosság követelményéből közvetlenül levezethető az, hogy azonos gazdasági teljesítőképességűeket azonosan kell kezelni, illetve a nagyobb gazdasági teljesítőképességgel rendelkezők jobban adóztathatók – vagy esetleg adóztatandók. Megállapítható tehát, hogy a közteherviselés általánosságának és egyenlőségének elve, a teljesítőképesség szerinti adózás elve, valamint az elkobzó jellegű adók tilalma olyan általános elvek, amelyek a közteherviselés követelésének kezdeti megfogalmazásától annak lényeges tartalmát adják ma is.¹³

A közteherviselés alapelveinek egyes vetületeivel Erdős Éva is foglalkozik.¹⁴ Erdős szintén említi az általánosság, arányosság, teljesítőképesség elvét a közteherviseléssel összefüggésben.

Ezen alapelvek mellett a közteherviselés tekintetében az igazságos adó és illetékrendszer kialakítására is törekednie kell a jogalkotónak, ahogy erre Simon István is utal a tanulmányában: „A közbeveteli oldalon az igazságosabb közteherviselés elősegítése érdekében a legfontosabb beavatkozási pontokat a legális szféra védelmi garanciáinak (például: létminimum adómentessége, családfenntartási költségek figyelembe vétele, össz-adóteher korlátozása) megteremtése jelenti, mert az állam bevételi szükségletének biztosítását a könnyebb ellenállás irányában kísérli meg kielégíteni, amint ezt megfigyelhettük az elmúlt évtizedekben is. A másik fontos beavatkozási pont a bevételi oldalon, a teherviselő képesség szerinti adózás elősegítése. Ebben a körben az eszközök nem feltétlenül az alkotmány szintjén helyezendők el, részben adóigazgatási, részben anyagi adójogi megoldások szükségesek.”¹⁵

A jogirodalmi álláspontok alapján tehát a közteherviselés egyes vetületei és tartalma kristályosodottnak tűnnek. A tanulmány további részében a társasági jogi jogintézmények által biztosított illetékelkerülési technikák kerülnek elemzésre a közteherviselés tükrében.

A közteherviselés kötelezettségének és a gazdasági társaságok átalakulásának kapcsolata
Egy gazdasági társaság működése során kerülhet olyan helyzetbe, hogy valamilyen okból, legyen az a tulajdonosok elhatározása, vagy valamilyen kényszerítő körülmény, szükségessé válik megszűnése. A megszűnés történhet jogutódlással, ebben az esetben átalakulásról beszélünk, illetve jogutód nélkül. A jogutódlással történő megszűnés, a társaságiforma-váltás, az egyesülés és a szétválás,¹⁶ amit együttesen átalakulásnak nevezünk. Az átalakulás során a megszűnő gazdasági társaság jogait és kötelezettségeit egy másik gazdasági társaság veszi át, amelyet jogutódnak nevezünk. Az átalakulás egy nagyon összetett kérdéskör, hiszen van többek között jogi, műszaki, gazdasági, számviteli, adózási és illetékfizetési vetülete is.¹⁷

¹³ KLICSU, 2011. 6.

¹⁴ ERDŐS ÉVA: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében. *Miskolci Jogi Szemle* 2 (2011) 46-61.

¹⁵ SIMON ISTVÁN: A közpénzügyek szabályozása az új Alkotmányban. *Pázmány Law Working Papers* 3 (2011) 1-41., Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Budapest <http://plwjak.ppke.hu> (2011. 11. 16.).

¹⁶ Megjegyzendő, hogy a szétválás egyik típusa, a kiválás nem jelenti a jogelőd gazdasági társaság megszűnését.

¹⁷ UMENHOFFER FERENC: Az átalakulás számviteléről. *Adó* 9-10 (2010) 33.

A közteherviselés aspektusából az átalakulás az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságok és a visszterhes vagyonátruházási illeték szempontjából tekinthető lényeges kérdésnek, hiszen az ingatlanok megszerzésére a vevők a közvetlen adásvétel helyett gyakran gazdasági társaságok megvásárlását részesítették (részesítik) előnyben. A cégvásárlás előtt pedig az eladók rendre úgy választják szét cégeiket, hogy az értékesíteni kívánt cég könyveibe relatíve tiszta vagyoni viszonyokat örököítsenek át.¹⁸

A gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentessége 2010. január 1-ig Az illetéktörvény 26. § (1) bekezdése tartalmazta 2010. január 1-ig a visszterhes vagyonátruházási illetékmentesség eseteit. Ezen szakasz h) pontja szerint mentes a visszterhes vagyonátruházási illeték alól a gazdálkodó szervezet olyan szervezeti átalakulással (egyesülés, szétválás) bekövetkező vagyonszerzése, amikor a létrejövő gazdálkodó szervezet(ek) a korábbiak jogutódai lesz(nek).

Az illetékmentesség tehát nem szorítkozott az általános jogutódlásra, hanem az átalakulás minden formájára, a társaságok egyesülésére, és szétválására is kiterjedt.

Az Alkotmánybíróság több alkalommal is vizsgálta¹⁹ az ebben a pontban lefektetett szabályt, amely alapján a gazdasági társaságok átalakulása az ingatlannal kapcsolatos visszterhes vagyonátruházási illeték alól mentesítve van. Mind a 458/B/1991., mind a 207/B/2001. alkotmánybírósági határozatban megállapította az Alkotmánybíróság, hogy az illetéktörvény 26. § 1. bekezdés h) pontja nem alkotmányellenes.

Amíg a közterhekhez való hozzájárulás az állampolgároknak az említett alkotmánybírósági határozatok meghozatalakor még hatályos Alkotmány 70/I §-ból²⁰ eredő alapvető kötelezettsége, addig az e kötelezettség alóli mentesülésre, vagyis kedvezményekre senkinek sincs az Alkotmányon alapuló alanyi joga. A mentességek és a kedvezmények megállapítására a jogalkotónak van széles körű mérlegelési joga. E joga gyakorlása során érvényre juttathatja a gazdaságpolitikai, életszínvonal- és szociálpolitikai, illetve egyéb céljai megvalósítását célzó döntéseit. A mérlegelése során azonban kötik az Alkotmányban meghatározott jogi korlátok.²¹

A kifejtett álláspontból következik tehát, hogy az Alkotmánybíróság a kedvezmények és mentességek kivételes szabályai alkotmányos felülvizsgálata során csak azt vizsgálja, hogy a jogalkotó a mérlegelési joga gyakorlása során nem került-e ellentétbe az Alkotmány valamely rendelkezésével. Az Alkotmánybíróság vizsgálata során tehát magának a mentességi szabálynak alapjául szolgáló gazdaságpolitikai szempontokat nem bírálhatja felül. Az indítványokkal érintett rendelkezések mindegyike gazdaságpolitikai célokat szolgáló jogalkotói döntés. Az Alkotmánybíróság azt tehát nem vizsgálta felül, hogy a jogalkotó milyen gazdaságpolitikai megfontolások alapján biztosít a gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentességet.

A gyakorlatban a szabályozási módszer oda vezetett, hogy az ingatlantulajdonát elidegeníteni kívánó gazdasági társaság nem adásvételi szerződés útján ruházta át az ingatlan tulajdonjogát, tehát a vevő és a gazdasági társaság között nem az adásvételi szerződés jött létre, hiszen ebben az esetben meg kellett volna fizetni a visszterhes vagyonátruházási illetéket.

¹⁸ EGRI, 2011. 16.

¹⁹ 458/B/1991. ABH, 207/B/2001. ABH

²⁰ Lásd részletesebben: LUGOSI József: Az ingatlan tulajdonjoga adásvétel útján történő megszerzésének ingatlan-nyilvántartásba bejegyzésének polgári jogi, és illetékfizetési (alkotmányossági) kapcsolódásai. *Magyar Jog* 11 (2009) 675.

²¹ 458/B/1991. ABH

Ezért a társasági jog segítségével kerültek el az illetékfizetést, a kiválás²² és a törzstőke fel-emelés²³ jogintézményén keresztül.

Első lépésként a gazdasági társaság legfőbb szerve döntést hozott az ingatlan vételárának megfelelően a pénzübeli hozzájárulással történő jegyzett tőke felemeléséről. Erre azért volt szükség, mivel módot kell teremteni az ingatlan vételárának társasági jogi jogintézmény útján történő teljesítésére. Ebben a határozatban már kijelölik a tőkeemelésben részt vevő külső személyt, aki ebben az esetben az „ingatlan vevője”. A tagok nem éltek az elsőbbségi jogukkal a tőkeemelésben való részvétel kapcsán. A nyitva álló határidő, vagy a nyilatkozatok²⁴ után nyílt lehetősége a „vevőnek”, hogy a törzstőke-emelés útján vagyoni hozzájárulását (az ingatlan vételárát) rendelkezésre bocsátani, és így a társaság tagjává vált.

Második lépésben nyúltak a tagok a kiválás jogintézményéhez. A szétválási szerződés keretében rendelkeznek egy új gazdasági társaság kiválásáról akként, hogy az új tag az ingatlannal együtt kiválik a jogelőd gazdasági társaságból. Ennek következtében a „vevő” egy egyszemélyes gazdasági társaság tulajdonosává vált, amelynek tulajdona az eredetileg megvenni kívánt ingatlan. Mivel 1/1 arányban az ő tulajdonában van a gazdasági társaság, ezért közvetetten a tulajdonosi jogokat is ő gyakorolja az ingatlan fölött. Ezen eljárás hátránya egyértelműen a külső személy belépése a gazdasági társaságba, amely – a jegyzett tőke fel-emelése miatt – megbonthatja a gazdasági társaságban a szavazati arányokat. Szintén fontos megemlíteni, hogy a kiválás után a jogelőd gazdasági társaság és a kivált gazdasági társaság felelőssége a jogelőd tartozásaiért a Gt. alapján egyetemleges. Azonban, ahogy a fentebb hivatkozott tanulmányban (Egri, 2011) is olvasható, ez nem tartja vissza a piaci szereplőket az ilyen társasági jogi tranzakcióktól.

A másik, egyszerűbb lehetőség az illeték kikerülésére az, hogy a kiválás az új tulajdonos (az „ingatlan vevője”) az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságba történő belépése nélkül ment végbe. Ebben az esetben az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaság tagjai kiválás útján létrehozta egy új gazdasági társaságot, amelybe a szétválási szerződés alapján csak az eladni kívánt ingatlant vitték, amelyben a korábbi vagyoni betétarányoknak megfelelően tulajdonjogot szereznek. Ekkor nem szükséges a vevő belépése a jogelőd gazdasági társaságba, csupán az új gazdasági társaság üzletrészeinek 100 %-át vásárolta meg és vált így az ingatlannal rendelkező gazdasági társaság egyedüli tagjává.

Ezekkel a lehetőséggel élve, ha Magyarországon egyszer egy nagy értékű ingatlan gazdasági társaság tulajdonába került, akkor 2010. január 1-ig az átalakulás szabályainak és az átalakulás illetéktörvényben biztosított illetékmentességének a felhasználásával minden további ingatlan-átruházás az illetékfizetési kötelezettség megkerülésével történhetett a gyakorlatban. Ha figyelembe vesszük azt a tényt, hogy az alapításkori ingatlanrapport 2000. január 1-ig illetékmentes, bőven volt arra idő és lehetőség, hogy minden jelentős értékű ingatlan illetékmentesen kerüljön gazdasági társaságok tulajdonába és utána szintén az illetékfizetési kötelezettség nélkül kerüljön egy másik gazdasági társaság tulajdonába.

Így ezen ingatlanok tekintetében a nélkül cserélődött az ingatlan tulajdonosa (amely mindig az ingatlannal együtt kivált gazdasági társaság lesz), hogy a visszterhes vagyonátruházási illeték megfizetésre került volna.

²² A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 86. §, a továbbiakban: „Gt.”

²³ Gt. 4. cím.

²⁴ A gazdasági társaság tagjai nyilatkoznak arról, hogy a tőkefelemelésben való részvételt biztosító elsőbbségi jogukkal nem kívánnak élni.

A gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentessége 2010. január 1. után

A 2010. január 1-től hatályos illetéktörvény az átalakulás illetékjogi szabályainak tekintetében jelentős mértékű változást hozott. A módosítás szerint a gazdálkodó szervezet átalakulására vonatkozó általános mentesség helyett a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény²⁵ szerinti kedvezményezett átalakulás keretében történő vagyonszerzés vált illetékmentessé. Az átalakulás teljes körű illetékmentessége tehát megszűnt. Hasonlóan az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságok vagyoni betéteinek átruházásához, a jogalkotó célja itt is az illetékelkerülési lehetőségek megszüntetése, de legalább is csökkentése volt.

Ennek megfelelően az Itv. 26. §-a (1) bekezdésének 2010. január 1-től hatályos g) pontja csak azon átalakulások esetében biztosítja a mentességet a visszerbes vagyonátruházási illeték alól, melyek megfelelnek a Tao. törvény szerinti kedvezményezett átalakulás kritériumainak. Így a 2010. január 1-ig hatályos szabályozástól eltérően, megszűnt az átalakulás általános illetékmentessége, illetve az illetékmentesség az átalakulások csupán bizonyos eseteire alkalmazható. Ezeket az eseteket a Tao. törvény 4. § 23/a) pontja definiálja.

Eszerint kedvezményezett átalakulásnak az olyan átalakulás (ideértve az egyesülést, a szétválást is) minősül, amelyben jogelőként és jogutódként is csak társaság vesz részt, ha a jogügylet révén a jogelő tagja, részvényese a jogutód által az átalakulás keretében újonnan kibocsátott részvényt, üzletrészt, és legfeljebb azok együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) tíz százalékának megfelelő pénzeszközt szerez, valamint szétválás esetén a jogelő tagjai, részvényesei arányos részesedést szereznek a jogutódokban, illetve, ha az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be.

E definíció értelmezéséhez és alkalmazásához elengedhetetlen a Tao. törvény 4. §-a 32/a) pontjának ismerete, mely körülhatárolja a „társaság” jelentését rögzítve, hogy társaságnak a gazdasági társaság, az egyesülés, a szövetkezet, továbbá a Magyar Köztársaság Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló nemzetközi szerződést kihirdető törvény hatálybalépésének napjától az Európai Unió tagállamának adóra vonatkozó jogszabályai szerint ott belföldi illetőséggel bíró olyan társaság minősül, amely az Európai Unió kívüli állammal a jövedelem- és vagyonadók tárgyában kötött, hatályos nemzetközi szerződés szerint nem bír belföldi illetőséggel az Európai Unió kívüli államban, valamint a különböző tagállamok társaságait érintő egyesületekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló tanácsi irányelvben vagy az anya- és leányvállalatok esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló tanácsi irányelvben felsorolt jogi formában működik, és az említett irányelvekben meghatározott adó alanya anélkül, hogy ezzel kapcsolatban választási lehetőség vagy mentesség illetné meg.

A Gt.-ben szabályozott átalakulások és a kedvezményezett átalakulás

Az egyesülésen belül a Gt. megkülönbözteti az összeolvadás és a beolvadás esetét. Az összeolvadás esetében az egyesülő gazdasági társaságok megszűnnek, és vagyonuk az átalakulással létrejövő új gazdasági társaságra, mint jogutódra száll át.

Ezzel szemben beolvadáskor csak a beolvadó gazdasági társaság szűnik meg, és annak vagyona az átvévő gazdasági társaságra, mint jogutódra száll át, amelynek társasági formája változatlan marad.

²⁵ Társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, továbbiakban: „Tao. törvény”

A szétválás két esete a kiválás és a különválás. A kiválás során az a gazdasági társaság, amelyből a kiválás történik, a létesítő okirata módosítását követően változatlan társasági formában működik tovább, a kivált tagok (részvényesek) részvételével és a társasági vagyon egy részének felhasználásával pedig új gazdasági társaság vagy társaságok jönnek létre. Különválás esetében a különvált gazdasági társaság megszűnik, és vagyona az átalakulással létrejövő gazdasági társaságokra, mint jogutódokra száll át.

A fogalom-meghatározások áttekintésével megállapítható, hogy összeolvadás során az egyesülő társaságok vagyonának a létrejövő új társaság általi megszerzése, valamint beolvadás esetén a beolvadó társaság tulajdonában lévő eszközök az átvevő társaság általi átvétele során tulajdonosváltás következik be, csakúgy, mint a különválás során létrejövő új társaságoknál, illetve kiválásnál a kiváló társaság(ok)hoz kerülő vagyon esetén. E tranzakciók tehát a visszerthes vagyonátruházási illeték hatálya alá esnek, és csak akkor nem keletkeztetnek illetékfizetési kötelezettséget, ha az ügylet megfelel a kedvezményezett átalakulás fentebb bemutatott definíciójának, illetőleg más illetékmentességet biztosító szabály alkalmazható (például közhasznú, kiemelkedően közhasznú nonprofit gazdasági társaságok átalakulása esetén az illetéktörvény 5. §-a szerinti személyes illetékmentesség).

Ha azonban kiválásnál az ingatlan – vagy más visszerthes vagyonátruházási illeték hatálya aláeső vagyon tárgy – a fennmaradó társaságnál marad, annak tulajdonosa nem változik, tehát ebben az esetben visszerthes vagyonátruházási illetékkötelezettség sem keletkezik.

A kizárólag társaságforma-váltással megvalósuló átalakulás során létrejövő jogutód társaság a jogelőddel nem azonos, hanem egy teljesen új jogalany lesz. A jogelőd tulajdonában álló vagyon tárgyak a jogutód társaság tulajdonába kerülnek, vagyis tulajdonjog-változás következik be. Ezt nem befolyásolja az a tény sem, hogy a társaságok tagjainak személye a legtöbb ilyen esetben nem változik. Abban az esetben azonban nincs illetékköteles jogügyletről szó, ha a társaságforma-váltás során valóban „csak” a társaság formája változik, vagyis a tagok személye, részesedési aránya nem változik, illetve az őket megillető részesedés értéke nem csökken, hiszen ebben az esetben teljesül a kedvezményezett átalakulás azon feltétele, mely szerint „a jogelőd tagja, részvényese a jogutód által az átalakulás keretében újonnan kibocsátott részvényt, üzletrészt, és legfeljebb azok együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez.”²⁶ Ha pedig az átalakulás kedvezményezett átalakulásnak tekinthető, kiterjed rá az illetékmentességet biztosító szabály hatálya.

A bemutatott illetékkelkerülési technikának így a jogalkotó, az átalakulás teljes illetékmentességének a kedvezményezett átalakulásokra történő szűkítésével, gátat szabott. Természetesen nem szabad elfeledkezni arról a tényről, hogy szétválás esetén, ha a jogelőd társaság tagjai, részvényesei arányos részesedést szereznek a jogutódokban, akkor a jogügylet a kedvezményezett átalakulás, így az illetékmentesség hatálya alá esik. Ennek megfelelően, a jogelőd gazdasági társaság tulajdonosi struktúrájának jogutódban történő fenntartásakor az ingatlan változatlanul a jogelőd gazdasági társaságtól a jogutód gazdasági társaság tulajdonába adható, illetékfizetési kötelezettség nélkül. Figyelembe kell venni azonban azt aényt, hogy a jogutód társaságban ez a – a jogelőd társasághoz képest – változatlan tulajdonosi struktúra gyakran nem felel meg a jogügyletben részt vevők gazdasági érdekeinek, így véleményem szerint a csupán az illetékfizetési kötelezettség megkerülését célzó átalakulások további csökkenése várható az illetékmentesség tárgyi hatályának szűkítéséről.

²⁶ NAGYNÉ FARKAS Anikó: Az átalakulás illetékjogi megítélése 2010-től. *Adó 3* (2010) 24.

Vagyon betét átruházása és visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyi hatálya

Szintén fontos tény, hogy 2010. január 1-től változott a visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyi hatálya. Az új szabályozás szerint az illetékfizetési kötelezettség kiterjedt a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező gazdasági társaságban fennálló vagyon betét (részvény, üzletrész, szövetkezeti részjegy, befektetői részjegy, átalakított befektetői részjegy) megszerzésére is, abban az esetben ha a megszerzett vagyon betétek aránya önállóan vagy együttesen eléri vagy meghaladja az összes vagyon betét 75 %-át.

A 2010. január 1-jén hatályba lépett illetéktörvény módosítással tehát egy új elemmel bővült a visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyköre. Bizonyos esetekben az ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyon betét szerzése utáni illetékfizetési kötelezettség keletkezik az új szabályok szerint. Ahogy említésre került, a módosításig a gazdasági társaságban történő részesedés ellenérték fejében történő megszerzése nem vont illetékfizetési kötelezettséget maga után, abban az esetben sem, ha olyan társaságban történt társasági részesedés megszerzése, amely gazdasági társaság tulajdonában ingatlan található. A közterhek megosztásának átalakításával azonban időszertűvé vált, illetve véleményem szerint régóta időszertű volt ennek felülvizsgálata.

A szabályozás sarokpontja, hogy az ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban történő vagyon betét, ide sorolandó valamennyi részesedési forma, így részvény, üzletrész, szövetkezeti részjegy stb. szerzése visszterhes vagyon szerzési illetékfizetési kötelezettséget keletkeztet. Az illetéket azonban csak abban az időpontban kell megfizetni, amikor a vagyon szerző, illetve magánszemély esetén közeli családtagjai, gazdasági érdekeltségei tulajdonában álló vagyon betétek aránya eléri, vagy meghaladja a társaságban fennálló vagyon betétek 75 %-át.²⁷ Az illetékkötelezettség alanya az illetékkötelezettség keletkezésének vizsgálatakor, a vagyon betétek arányának számításánál magánszemély vagyon szerző esetén közeli családtagnak minősül a házastárs, a bejegyzett élettárs, a gyermek és a szülő. Gazdasági érdekeltség áll fenn: a vagyon szerző és a közeli családtagjai önálló, vagy többségi tulajdonában álló gazdálkodó szervezet, illetve mindezekkel a társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény szerint kapcsolt vállalkozási viszonyban lévő szervezet között. Az illetékkötelezettség hatálya szempontjából fontos megjegyezni, hogy minden egyes vagyon betét szerzése visszterhes vagyonátruházási illeték hatálya alá esik, az illetéket azonban csak abban az időpontban kell megfizetni, amikor az a feltétel teljesül, hogy az összeszámítandó vagyon betétek aránya az összes vagyon betét 75 %-át eléri vagy meghaladja. Véleményem szerint a 75 %-os határ bevezetése több szempontból is jó döntés volt a jogalkotó részéről.

Egyrészt, a társasági jogban a 75 %-os határ eddig se volt ismeretlen, hiszen a Gt. befolyásszerzésre vonatkozó szabályai is 75%-os határt állapítanak meg a minősített többséget biztosító befolyás vonatkozásában.

A „törpeüzletrészek” esetleges előfordulását, és így az illetékfizetési kötelezettség további kijátszását figyelembe véve is pozitívna értékelhető a 75 %-os értékhatar. Ellenpéldaként említhető az osztrák társasági és pénzügyi jog „törpeüzletrészekkel” kapcsolatos problémája, hiszen az osztrák jogrendszer az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 27. § alapján csak a 100 %-os vagyon betét-egyesítéshez köti az illetékfizetési kötelezettséget²⁸ a gazdasági társaság tulajdonában álló ingatlan után. Ennek megfelelően könnyed illetékelkerülési módot jelent, ha például a vagyon betétek 95 %-a található egy személy tulajdonában, 5 %-os „törpeüzletrész” pedig más személy tulajdonában található, így kerülve el az ingatlan után az illetékfizetési kötelezettséget.

²⁷ TóTH György: Illetékváltozások. *Ügyvédek Lapja* 1 (2010) 18.

²⁸ Ingatlanszerzési adóról szóló osztrák törvény (Grunderwerbsteuergesetz 1987).

Az illeték alapja az ingatlannal rendelkező társaság tulajdonában álló belföldi ingatlanok forgalmi értéke. Ebből azonban csak az a rész képezi illetékfizetési kötelezettség alapját, amely megfelel a vagyoni betét, vagy betétek összességének arányának. Az illeték alapja tehát nem a vagyoni betétek értéke, hanem a társaság vagyonában lévő ingatlanok forgalmi értéke. Az illeték mértéke megfelel a visszterhes vagyonátruházási illetékre előírt, ingatlantípustól, illetve értéktől függően szabályozott mértéknek, azaz külön önálló illetékkulcs nem került bevezetésre.²⁹

Sajnálatos módon ez a véleményem szerint pozitívan értékelhető és átgondolt szabályozás 2011 nyarán megváltozott. A jelenleg hatályos szabályozás szerint csak abban az esetben terjed ki az illetékfizetési kötelezettség az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaság vagyoni betétjére, ha a társaság olyan gazdálkodó szervezet, amelynek a cégjegyzékben feltüntetett (ennek hiányában a létesítő okiratában megjelölt) főtevékenysége épületépítési projekt szervezése, lakó- és nem lakó épület építése, saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése vagy saját tulajdonú ingatlan adásvétele.

Ezzel a módosítással véleményem szerint részben újra megnyíltak a fent részletezett illetékelkerülési utak, hiszen, ha a gazdasági társaság főtevékenysége nem ingatlanfejlesztés, bérbeadás vagy üzemeltetés, akkor nem terheli illetékfizetési kötelezettség sem. A cég főtevékenységének módosítása pedig a vagyonszerzési illetékhez képest elenyésző adminisztratív teherrel és kiadással jár.³⁰

Összegzés

A fent bemutatott társasági jogi kerülőutak segítségével a gazdasági társaságok tulajdonában álló ingatlanok tekintetében a visszterhes vagyonátruházási illeték megfizetése kikerülhető volt. Az adókerülés az adóminimalizálás legális formája. Az adókerülés jellemvonásai a következők:

- Az adózó magatartásával egy vagy több adójogi, illetve polgári jogi norma kihasználásával adóelőnyre, adómegtakarításra tesz szert.
- Ez az adóelőny nem minősül jogellenesnek.
- Az ügyletben az adózási cél a domináns, rendszerint nem mutatható ki más, jelentős üzleti cél.
- Az adójogi normát vagy normákat kihasználó adófizetői magatartás eltér a jogalkotói céltól, illetve az adójogi norma céljától.³¹

Ezek a jellemvonások a fent bemutatott társasági jogi kerülőutak esetén egyértelműen kimutathatók. A törvény betűje szerint a visszterhes vagyonátruházási illeték fent bemutatott utakon való kikerülése jogszerű magatartás volt, azonban véleményem szerint egyébként megalapozott bevételaktól fosztotta meg a központi költségvetést, illetve a közteherviselés alkotmányos alapelve is csorbát szenvedett.

Nem véletlen, hogy két jelentős próbálkozás is volt a kerülőutak szűkítésére az 1990-től napjainkig terjedő időszakban.

A gazdasági stabilizációt szolgáló egyes törvénymódosításokról szóló 1995. évi XLVIII. törvény indokolása szerint: „Szükségessé vált az illetéktörvény módosítása. Az ezzel megvalósítandó cél, hogy társadalmilag igazságos, vagyonarányos teherviselés elve érvényre jusson és a gazdaság élénkítését szolgáló vállalkozások beruházásait ösztönözze.” Az előbbi célnak megfelelően, a törvény elvégezte az átalakuláshoz kapcsolódó illetékmentességi szabály kor-

²⁹ DARÁK Péter et al.: *Az illetéktörvény kommentárja*. Complex Kiadó, Budapest, 2010. 99.

³⁰ VÁGVÖLGYI Balázs: Kiskapu az illetéktörvényben – Ki fog majd illetéket fizetni? http://www.portfolio.hu/users/elofizetes_info.php?t=cikk&i=155489 (2011. 11. 16.).

³¹ SIMON, 2007. 405.



rekcióját úgy, hogy az illetékmentességet az általános jogutódlásra szűkítette, így a szétválás (különválás, kiválás) nem minősült illetékmentes tranzakciónak.

A második, már említett módosítást a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXXVII. törvény tartalmazta, amely bevezette a kedvezményezett átalakulás illetékmentességét, illetve az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaság vagyoni betéteinek átruházásakor az illetékfizetési kötelezettséget. A törvény indokolása szerint: „Az ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó illeték-kötelezettség ki-játszásának megakadályozása érdekében” került sor a módosításokra.

Véleményem szerint e tekintetben a már említett újabb illetéktörvény módosítás azonban negatívumként értékelhető, hiszen újabb lehetőségeket nyújt az illeték elkerülésére.

A közteherviselés arányosságának, illetve a teljesítőképesség szerinti adózás elvének véleményem szerint az a szabályozás felel meg, amely az ingatlanok tekintetében a lehető leg-szűkebbre szabja a társasági jogi utak által biztosított illetékmentességi megoldásokat. Egy ilyen szabályozási koncepción keresztül hatékonyabban megvalósulhat az a jogalkotói cél, hogy: „Az illetéktörvény fizetési kötelezettséget állapít meg annak érdekében, hogy arányos és méltányos hozzájárulást biztosítson a közterhek viselésében.”³² Emellett a közteherviselés elve igazságosabb megvalósulásához is hozzájárul. A közteherviselés igazságosságának kívánalmát az illetéktörvény is említi, a 33. § szerint: „Az illetéktörvény a társadalmi igazsá-gosság előmozdítása érdekében” szabályozza az illetékmentesség eseteit.

Véleményem szerint az Alaptörvény felhatalmazása alapján jövőben megalkotandó, közteherviselésről szóló sarkalatos törvény tekintetében lényeges, hogy a fent említett alap-elveket kifejezetten tartalmazza a törvény. Azonban nem szabad megfeledkezni arról a tényről, hogy az egyes, gyakorlatban alkalmazott adókikerülési technikák lehetőségét soha nem az egyes deklaratív rendelkezések, hanem az egyes konkrét adójogszabályok nyújtják a magánjogi jogintézmények segítségével. Ennek megfelelően a stabil elméleti alapok és deklaratív rendelkezések mellett a jövőben szükség van a gyakorlati adókikerülési technikák elemzésére, a megfelelő következtetések levonására és ennek szellemében az egyes – főleg adójogi – jogszabályok módosítására annak érdekében, hogy a közteherviselés elve valóban általánosan, arányosan, a gazdasági teherbíró-képességnek megfelelően és igazságosan meg-valósuljon.

³² Az illetéktörvény indokolása.

ISTVÁN DOBOS

Equality of Sacrifice and Company Law Ways of Avoiding
Real Estate Transfer Tax

(Summary)

This paper focuses on the problem of the non-chargeable transformation of business associations and on the question of the assignment of business shares. These company law solutions made it possible to assign the real estate of a business association without imposing real estate transfer tax on the transaction. However, the assignment of real estates through a purchase and sales agreement has been fallen under the real estate tax duty of 10 %. The paper examines the current (after 1st January, 2010) situation regarding the problems mentioned above, and how these company ways, which provided solutions for avoiding the real estate transfer tax could be (and how the current legislation can be) reconciled with the principle of equality of sacrifice.